

環境税の課税根拠（一）

伊 藤 嘉 規

富山大学紀要. 富大経済論集 第59巻第3号抜刷（2014年3月）

富山大学経済学部

環境税の課税根拠（一）

伊 藤 嘉 規

キーワード：環境税，汚染者負担原則

I はじめに

II 環境税とは何か

III 環境税は「税」なのか－「税」と賦課金（課徴金・負担金）の区別

IV 汚染者負担原則（Polluter Pays Principle ; PPP）は環境税の課税根拠となるのか
(以上，本号)

I はじめに

地球温暖化問題が近時強く意識されている。とりわけ，鳩山内閣における「1990 年比温室効果ガス 25%削減」の国際公約の下で，あらゆる政策を総動員して目標達成に向かうべく，2010 年 3 月 12 日には，「地球温暖化対策基本法案」が提出されるに至っている。その法案は，菅内閣発足の「ゴタゴタ」の中で廃案となっているが，その法案の中で対策の中心とされた，いわゆる「3 点セット」と呼ばれるものがある。それは，「地球温暖化対策税（環境税）」（廃案となった温暖化対策基本法 14 条），「再生可能エネルギー全量固定価格買い取り制度」（同，地球温暖化対策基本法 15 条），「国内排出量取引制度の創設」（同，地球温暖化対策基本法 13 条）の 3 つである。政府は，2010 年 12 月 28 日，地球温暖化関係閣僚会議を開き，当時与党であった民主党の掲げた上記主要 3 施策への対応を協議した。①環境税は現行の石油石炭税率に上乗せして 2011 年 10 月から段階的に導入，②「買い取り制度」は 2012 年度の導入を検討，③

企業間で排出枠を売買する「国内排出量取引制度」は事実上先送り。結果としてこの時点で残ったものは、①のいわゆる環境税だけになり、それ以外のものは先送りになった。そして、①は、2011年度の税制改正大綱には盛り込まれたものの、国会における審議の結果、これまた先送りとなり、2012年10月1日より「地球温暖化対策のための税」が導入されることとなった。いわゆる地球温暖化の原因となる二酸化炭素（CO₂）を減らすため、化石燃料に課す税金である。

導入の目的として考えられていることは、地球温暖化防止のための温室効果ガスの削減は、わが国のみならず地球規模の重要かつ喫緊の課題であるという認識である。背景としては、欧州諸国を中心とした諸外国では、1990年代以降、燃料などのCO₂排出源に対する課税を強化し、価格メカニズムを通じたCO₂排出の抑制や企業による省エネ設備導入の支援などを行う施策が進められている。その反面日本では、温室効果ガスの約9割をエネルギー起源CO₂が占めており、今後、省エネルギー対策、再生可能エネルギー普及、化石燃料のクリーン化などのエネルギー起源CO₂の排出抑制対策を強化することは不可欠な状況にあると考えられている。このような状況からすると、わが国においても税制による地球温暖化対策を強化するとともに、エネルギー起源CO₂排出抑制のための諸施策を実施していく観点から、上記環境税導入が実現したのである。具体的な手法としては、広範な分野にわたりエネルギー起源CO₂排出の抑制を図るため、全化石燃料を課税ベースとする現行の石油石炭税に、CO₂排出量に応じた税率を上乗せする「地球温暖化対策のための課税の特例」が設けられた。この特例により上乗せする税率は、原油及び石油製品については1キロリットル当たり760円、ガス状炭化水素は1トン当たり780円、石炭は1トン当たり670円というものである⁽¹⁾。本税は、いわゆる目的税ではないけれども、全額が「エネルギー対策特別会計（エネルギー需給勘定）」に組み入れられる。その税収の使途としては、エネルギー起源CO₂排出削減対策に効果のある産業・民生・運輸などの分野への対策に活用される。具体的には、

中小事業者向けの省エネ設備の導入支援など省エネルギーの対策の強化や、次世代の蓄電池技術の開発、地方の特性に合わせた再生可能エネルギー導入の推進など、エネルギー起源の CO₂ 削減に効果のある幅広い分野への対策に活用される。これらの施策を通じて、家庭・企業の温暖化対策を支援することを目指している。

本論文においては、地球温暖化対策の重要性があるか否かの問題については、「重要である」ことを大前提とした上で⁽²⁾、そのための手段として、環境税という「手法」を導入することは、法律上、「税」の定義にあてはまるものなのか。「環境税」を仮に CO₂ 削減を目指す税だとして、その目標が達成されたとすると、税収はゼロとなる。その際の「目標」そのものが担税力があると判断されるから課税ができ、「目標」が達成されたから、担税力がなくなり課税ができなくなるのか。人々が環境に優しくなればなるほど税収が減るものは、「税」という定義にあてはまるのか。

また加えて、「税」という定義にあてはまるとしても、「目標」が優先して、特定の人（企業）あるいは一般の人（企業）に過度な負担を負わせるものとなっていないか、このような税を導入することは、職業の自由あるいは所有権（保障）に過度に介入し、違憲となることはないのか等、本論文では、環境税の法律学的問題点につき、「負担」という観点から論じることとしたい。

Ⅱ 環境税とは何か

環境税の定義としては、どのようなものがあるのでしょうか。まずはその定義を各書物から探ることにし、本論文での議論の方向性を示したいと考える。

1. 環境税の定義

環境税の定義としては、種々諸々のものが考えられる。「一口に環境税と

いっても、その内容は用いる人によって様々である。最も狭い意味は、CO₂排出量の抑制を目標に、化石燃料が排出する炭素含有量に賦課する炭素税である。単に環境税というとき、この炭素税を指す場合も多い。これに対し、地球温暖化防止に限らず、環境に負荷を与える財・サービス全般を課税の対象にし、それらを抑制し環境保全に役立てようとする発想もある。この場合、個別消費税や課徴金などが環境税とされ、最も広い意味での用い方になる。このほか既存税制のうち、創設当初は環境対策と何の繋がりもなかったが、その後の環境問題の進展に伴い、環境税として新たに見直されるといったタイプの租税も存在する。その代表例が、ガソリンなどを対象とするエネルギー税である。このように既存税制の環境税化も、環境税の議論において一つの重要な問題となる」⁽³⁾と述べられている。

また経済学者のものとして諸富 徹氏のものがある。それは以下のような定義を行っている。「環境税とは、社会的共通資本の維持管理手段である・・・(中略)・・・。ここでいう社会的共通資本とは、宇沢弘文によって提示された概念を指しているが、それは、社会資本・自然資本・制度資本を含む。これらはわれわれの社会の存立基盤であるが、それが環境破壊や気候変動にさらされ続けると、社会的共通資本は劣化・損傷していく。この結果、社会的共通資本を適切に維持・管理していくことが困難になれば、最終的にはその基盤の上に存立している人間の健康・生命や生態系を維持することも困難になっていくであろう。

社会的共通資本の維持管理手段としての環境税は、二重の性格をもつ。第1は、資本主義経済の意思決定機構の中に、環境保全への経済的誘因を埋め込むことによって持続可能な発展を実現する、政策手段としての環境税である。環境税の導入は環境負荷の削減を可能にし、社会的共通資本の劣化・損傷を防ぐであろう。通常はこの点のみをもって環境税の定義とされるのが普通である。しかし第2に、環境税は社会的共通資本の維持管理に必要となる財源を、環境負荷に応じて公正に配分する財源調達手段としての性格をもっている」⁽⁴⁾。

環境負荷に課税標準が設定されているものを環境税と捉え、環境負荷をゼロにすれば税負担もゼロになるものを環境税として想定している。

但し、上記の定義づけは「狭義の環境税」と呼べるものであり、その他何らかの形で環境負荷の低減につながる様々な税財源制度が存在する。これらを含める「広義の環境税」⁽⁵⁾というものも存在する、とされている。

環境税はいわゆる経済的手法⁽⁶⁾として、市場を用いて環境汚染者に対して金銭の賦課・補助を与えることによって、規制的手段によらず間接的に統制（嚮導・誘導）を加えようとするものである。しかし、「税」という名を使う場合は、「税」独自の観点がある。それは環境法学者及び租税法学者に共通して認識されているところである。その点は次章において論じることとする。

2. 地球温暖化対策基本法案にみる「税」のあり様

廃案になった地球温暖化対策基本法案には、14条において、地球温暖化対策のための税の検討その他の税制全体の見直しについて規定している。その内容は、①環境への負荷の低減に資するための税制全体のグリーン化の推進、と、②二酸化炭素削減のため、すべての化石燃料を対象に幅広い負担を求める税、いわゆる「地球温暖化対策税」の導入を検討する、とされている⁽⁷⁾。

前者は既に一部でなされている、「自動車関連税のグリーン化」や「住宅関連税のグリーン化」を指し、後者は、いわゆるここで論じている、CO₂削減を目指すものである。「税」については、いわゆる既存税制のグリーン化と、CO₂を担税力とする税との分離がなされているようである。

以下においては、税制のグリーン化の論点は外し、「地球温暖化対策のための税」に示されるような、環境をターゲットに新たに課される、排出者に何らかの金銭的負担が課されることによって、排出を抑制する「税」につき、考察していくこととする⁽⁸⁾。

Ⅲ 環境税は「税」なのか－「税」と賦課金（課徴金・負担金）の 区別

1. 「税」とは何か

租税法の基本観念である租税の定義としては、以下のようなものが代表的である。「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である」⁽⁹⁾。しかしわが国では、租税を法律上定義をしていない。しかし租税の定義として重要な要素として、①租税の公益性といわれる、租税は公共サービスの提供に必要な資金を調達することを目的とする財政目的を有するものであるという点と、②租税の非対価性といわれる、租税は特別の給付に対する反対給付の性質をもたないという点である。それに付随して、租税は、国民の富の一部を強制的に国家の手に移す権力性の契機を有するものであるとされている。

2. 租税法学者が留意する点

上記の定義に照らして、環境税について「租税体系における特殊な租税」に位置づけるものとして、水野忠恒氏のものがある。そこでは環境税を、「地球温暖化対策のため、CO₂（二酸化炭素）排出量を規制することが目的である」税と定義づけた上で、以下のように述べられている。「租税とは公共サービスの財源である。租税とは、歳入を目的とすべきである。しかしながら、環境税は、環境保全を目的とするものであり、環境規制が進むほど、環境税の歳入は減少する性格を有している。そのため、環境税という用語を用いずに、環境課徴金とよぶこともある。さらに、環境税の根拠には、汚染者負担の原則（polluter pays principle ; PPP）があるが、それが、利益説や能力説という（・・・中略・・・）租税の根拠や法的定義に照らしてみても、あてはまるものなのかどうかという基本的な問題がある」⁽¹⁰⁾とされている。

3. 環境法学者が留意する点

環境汚染に対する手法としては、汚染者の行動を直接統制し、行政機関が排出者に与える命令を主な内容とする規制的手法と、市場を用いて汚染者の活動を間接に統制する経済的手法がある⁽¹¹⁾。経済的手法にも様々な種類がある。「補助金制度」や「排出枠取引制度」、「デボジット制度」も勿論経済的手法に含まれるであろうが、代表的なものは、いわゆるディスインセンティブ付与型⁽¹²⁾の「賦課金制度」があげられるであろう。これは、「租税とは、国民の能力（担税力）に応じて一般的に課されるものをいうのに対し、賦課金又は負担金とは、特定の事業の経費に充てるために、その事業と特別の関係のある者から、その関係に応じて徴収されるものであり、関係者が広範か否か、受益・原因の程度を個人ごとに特定しうるかが、税か賦課金かの相違である。しかし、ここでは便宜上一括して『賦課金』と呼ぶことにする」⁽¹³⁾。

「金銭賦課による誘導の手法の中でも、租税による場合とそれ以外の場合とで相違がある。一般に、租税の場合には、租税公平主義（税負担は国民の間に担税力に即して公平に分配されなければならないという原則。憲法 14 条 1 項を根拠とする）との関係が問題となり、租税公平主義に適合するかは、誘導目的を有するその措置の利点と、それによって害される公平の程度との比較衡量によって決せられるとされるが、性質の異なるものを比較衡量しうるかという問題もあり、租税の場合には、財源確保が目的の 1 つになっている限り、その措置を限界づけるのは実際には容易ではない」⁽¹⁴⁾と、サラリーマン税金訴訟京都地裁判決⁽¹⁵⁾を引用しつつ論じられている。一方、租税以外の賦課金については、これを課される者の基本権に関連して、誘導目的との関係で比例原則⁽¹⁶⁾に適合することを要するとされている。そして理論的には、「環境への負荷（外部不経済）のコスト以下であれば、賦課金の徴収は可能である（もっとも、環境負荷による損害額を算定することは困難なため、その限界づけは必ずしも明確ではない）」⁽¹⁷⁾という留保つきで統制のあり様が述べられている⁽¹⁸⁾。

4. 嚮導的（誘導的）課税とは

ここで税収目的租税（Fiskalsteuern）と嚮導的租税（Lenkungssteuern）の区別について触れておきたい。税収目的租税には所得税や消費税といったものが代表的なものであるが、主として税収目的＝国家の収入の確保のために課されるものである。直接的な職業活動への介入は、「当然に」不可能である。なぜ「当然に」といえるのかといえば、なぜ国家は個人に対し、職業選択の自由や所有権者の自由を認めたのだろうかということを想起すれば自ずと答えは出るものである。それは、営利活動の基盤や営利そのものを私的部分に委ね、国家はそのような法的秩序を維持することで得られた営利の分け前（取り分）を、個々人から国家の活動のためにおさめていただくために、そのような自由は（租税という面に限っていえば）存在する。所得の稼得は、共同体によって提供された営利の機会を、個人が利用することによる、個人の財産増加である。所得税は共同体によって可能にされた個人の営利活動の成果に対する国家の取り分を実現する。つまりここに租税の正当性がある。すなわち、職業の自由に対し過度に介入するような租税は正当性を有しないのであるという「租税国家」観⁽¹⁹⁾からは当然視されるからである。しかし逆に言うと、間接的な形で職業活動への介入は行われていることにはなる。税収目的租税は、直接的な職業の活動を規律してはいないが、職業の基盤にある稼得目的、すなわち労働の望ましい成果に介入する。にもかかわらず、職業を規制するような課税への職業選択の自由や財産権といった自由権による統制は、過度の課税の禁止、ドイツ流で言うと絞殺的課税⁽²⁰⁾の禁止への言及に留まるのである。

他方嚮導的租税は、誘導を狙いとして、専ら具体的な経済政策・社会政策のために賦課されているものである⁽²¹⁾。嚮導的租税⁽²²⁾においては、直接的な職業活動への介入は排除されておらず、むしろ望まれる性質のものである。経済的刺激によって定められる嚮導という目的を達成するための法規等は、名宛人の特定の行為の禁止を避けるために用いられる。それゆえに、客観的な職業規制的傾向というハードルは、常に克服されている。また嚮導的租税は、負担作

用の正当な配分を目標とするのではなく、むしろある特定の作用を実現することを目標としている。そこで示された嚮導という効果を達成するためには、税収目的租税の審査基準である担税力に応じた課税を破ることこそに重要性がある場合もある。嚮導という効果を達成するために絞殺的性質を有する厳しい租税が存在したとしても、職業選択の自由や財産権に基づく（のみの）審査は、何らの帰結をもたらさないままであった⁽²³⁾。むしろ、そういった職業選択の自由や財産権といった自由権を制限することこそに嚮導的租税の存在価値があるのであるとされている⁽²⁴⁾。

よって、租税はそれに対応する反対給付はなく、国家の財政需要のために徴収されるが、その際に嚮導（誘導）を行うことは排除されるものではない。租税の本来的機能は、①国家財源調達機能である。ほかに、租税の付随的機能として②富の再分配機能、③景気調整機能、④資源の再分配機能が重要であり、国家の財政政策、社会政策、経済政策等の観点から租税をみた場合に、租税に期待し得る機能である。これに対して、租税を負担する私人の観点から租税をみた場合は、⑤私人誘導機能が重要である。租税は、私人の経済的意思決定における重要な考慮要素の1つとして、私人の経済活動を一定の方向に誘導する機能を有している。この機能は、国家が租税を、経済政策等の政策目的の実現手段として、積極的に活用しようとする場合（いわゆる政策税制）においても、重要な意味をもつとされている⁽²⁵⁾。しかし、本論文の課題である環境税について考えていくと、排出物抑制・削減のために税制を用いる場合と、環境保全のための資金調達のために税制を用いる場合、両方の混合したものなど、環境税の場合一概に割り切れない側面もあると考えられる⁽²⁶⁾。

5. 環境税は「税」なのか、賦課金（課徴金・負担金）⁽²⁷⁾なのか

「税は政府による強制的で非対価的な徴収であり、納税者に対して政府が与えたサービスは通常そのような税負担に比例するものではないと解されている。一方、課徴金は強制的かつ対価的な支払であり、課徴金は公共サービスに

比例して課される。しかし、後者においても、必ずしも与えられた公共サービスに直接的に比例しているというわけではない。環境経済学の理論は、環境はもはや『無料の権利』として与えられるべきではないという見解に基づいている。この点から、環境政策において用いられる経済的手段は実質的には課徴金であるとみなされる。このような認識は、環境税の法制度化にあたっても重要であろう。

しかし、環境政策を適用する場合において、税と課徴金という文言は法的には慎重に区別をして用いられてきている。憲法上、税はかならず議会によって立法化されなければならない（租税法律主義）と解されており、この点での相違が強調される。わが国において、税は租税法律主義のもと厳格に課税要件が規定されていなければならないが（憲法 30 条, 84 条）、課徴金についてはそのような憲法上の要請はこれまで論じられてきていない⁽²⁸⁾と評されている。以下では、旭川市国民健康保険条例事件最高裁判決⁽²⁹⁾における「税」の定義とその統制方法のあり様について考察することにする。

6. 旭川市国民健康保険条例事件最高裁判決でみる「税」の定義

「国又は地方公共団体が、課税権に基づき、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、特別の給付に対する反対給付としてでなく、一定の要件に該当するすべての者に対して課する金銭給付は、その形式のいかんにかかわらず、憲法 84 条に規定する租税に当たるといふべきである」。

「市町村が行う国民健康保険の保険料は、これと異なり、被保険者において保険給付を受け得ることに対する反対給付として徴収されるものである」。「被上告人市における国民健康保険事業に要する経費の約 3 分の 2 は公的資金によって賄われているが、これによって、保険料と保険給付を受け得る地位とのけん連性が断ち切られるものではない。また、国民健康保険が強制加入とされ、保険料が強制徴収されるのは、保険給付を受ける被保険者となるべく保険事故を生ずべき者の全部とし、保険事故により生ずる個人の経済的損害を加入

者相互において分担すべきであるとする社会保険としての国民健康保険の目的及び性質に由来するものというべきである」。

「したがって、上記保険料に憲法 84 条の規定が直接に適用されることはないというべきである（国民健康保険税は、前記のとおり目的税であって、上記の反対給付として徴収されるものであるが、形式が税である以上は、憲法 84 条の規定が適用されることとなる。）」。

「もっとも、憲法 84 条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手続が法律で明確に定められるべきことを規定するものであり、直接的には、租税について法律による規律の在り方を定めるものであるが、同条は、国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したものというべきである。したがって、国、地方公共団体等が賦課徴収する租税以外の公課であっても、その性質に応じて、法律又は法律の範囲内で制定された条例によって適正な規律がされるべきものと解すべきであり、憲法 84 条に規定する租税ではないという理由だけから、そのすべてが当然に同条に現れた上記のような法原則のらち外にあると判断することは相当ではない。そして、租税以外の公課であっても、賦課徴収の強制的度合い等の点において租税に類似する性質を有するものについては、憲法 84 条の趣旨が及ぶと解すべきであるが、その場合であっても、租税以外の公課は、租税とその性質が共通する点や異なる点があり、また、賦課徴収の目的に応じて多種多様であるから、賦課要件が法律又は条例にどの程度明確に定められるべきかなどその規律の在り方については、当該公課の性質、賦課徴収の目的、その強制的度合い等を総合考慮して判断すべきものである」。

「市町村が行う国民健康保険は、保険料を徴収する方式のものであっても、強制加入とされ、保険料が強制徴収され、賦課徴収の強制的度合いにおいては租税に類似する性質を有するものであるから、これについても憲法 84 条の趣旨が及ぶと解すべきであるが、他方において、保険料の用途は、国民健康保険事業に要する費用に限定されているのであって、（国民健康保険；筆者注）法

81 条の委任に基づき条例において賦課要件がどの程度明確に定められるべきかは、賦課徴収の強制の度合いのほか、社会保険としての国民健康保険の目的、特質等をも総合考慮して判断する必要がある」。

上記で旭川市国民健康保険条例事件最高裁判決を引用してきたが、まとめてみると、要するに、租税の学問上の定義に該当しない賦課金（課徴金・負担金）と呼ばれるものであっても、実定法上「税」とされている場合には、租税法律主義をはじめとする租税に対する憲法上の統制が適用されるということである。逆に実質的には（学問上の定義に照らして）「税」とされていても、実定法上「税」とされていない場合は、租税法律主義をはじめとする租税に対する憲法上の統制は、趣旨適用しかされないのである⁽³⁰⁾。この趣旨適用の意味は、「形式的」に「税」という名をつけないことで、実質的には「税」に該当するものであっても、租税法律主義を免れるのを防ぐことと、保険料と保険税とほぼ差のないものを、一方では、対価関係があるので「税」ではないといいながら、もう一方において、形式的に「税」と名がついているから租税法律主義の適用がある、という矛盾を解決するために言い出したものという両面があると推察される⁽³¹⁾。その点において、「租税とは、国民の能力（担税力）に応じて一般的に課されるものをいうのに対し、賦課金又は負担金とは、特定の事業の経費に充てるために、その事業と特別の関係のある者から、その関係に応じて徴収されるものであり、関係者が広範か否か、受益・原因の程度を個人ごとに特定しうるかが、税か賦課金かの相違である」⁽³²⁾とされても、その程度の違いだけでは相違は殆ど見いだすことはできない。少なくとも上記判決の射程としては、①強制的な金銭賦課であり、②反対給付性その他の法的牽連性（先行する法的義務違反等）を伴わず、③結果として用途が特定されない収入を国家にもたらす制度については⁽³³⁾、その名称の如何を問わず、憲法 84 条の規定は及ぶ（濃淡には様々な考え方があるという留保つきであるが）と考えられる⁽³⁴⁾。

7. 小括

いわゆる環境税が、「税」か賦課金（課徴金・負担金）かという区別は、さらに詳細な検討が必要であるが、ここまでの到達点として、環境税に代表される各種経済的負担措置は、国家が特定の者を他の一般の者と異なって取り扱う措置である。それゆえに、当該措置が正当性を有していない限り、賦課することのできないものである。そのような経済的負担措置については、その金額や賦課方法の適正さ、環境政策としての有効性、結果としての経済的負担の公平さが求められるものである。それを、「税」か賦課金（課徴金・負担金）かの区別に応じて、審査の濃淡は出るのかもしれないが、憲法 14 条 1 項の平等原則に鑑みて考える論調が主流だと考えられる⁽³⁵⁾。『租税』には様々な機能があるが、大別すれば、公共サービスの原資たる国庫収入を賄うことという財政機能と、それ以外の様々な国家行政目的に国民・経済を誘導するための政策機能とになる。前者が主たる機能で、後者は、『租税』の名と賦課徴収のメカニズムを借りただけで、租税の本来の機能ではない。「この性質の違いは、当該『租税』の賦課徴収の限界を考える上で極めて重要である。なぜなら、前者の財政機能を持った通常の租税であれば、国民全体の福祉を実現するために、一定の国民から強制的に原資を徴収するものである以上、租税法律主義や租税公平主義の原則が当該『租税』の適法違法を判断するときの基準となると解されるのに対して、財政機能以外の政策目的で組成された『租税』の賦課徴収の限界を考えるときには、基礎となる『政策』自体の当否や、政策目的を達成するという観点から、当該『租税』の適法違法を判断する必要が生ずると解されるからである」⁽³⁶⁾。それらに対する私見は、後に検討することにした。

Ⅳ 汚染者負担原則（Polluter Pays Principle ; PPP）は環境税の課税根拠となるのか

環境保全のための「税」・賦課金（課徴金・負担金）に係る経済理論としては、外部不経済を内部化して私的限界費用を社会的限界費用に一致させる「ピグー税」、一定の環境目標を費用効果的に達成するための課税としての「ボーモル＝オーツ税」が論じられてきた⁽³⁷⁾。これらの理論は、いずれも環境負荷に対して価格付けを行うことにより、環境負荷をもたらす行為に伴う社会的費用を価格に織り込み、市場に内部化し、企業や消費者の経済的選択の中で、環境保全上望ましい行動を促すことをねらいとするものである。

その際に、汚染の防止と規制措置に伴う費用は、汚染者が負担すべきであり、生産と消費の過程において汚染を引き起こす財・サービスのコストに反映されるべきであるという「汚染者負担原則」が確立されている。以下において汚染者負担原則に関する日本で行われている議論について検討を加えることにする⁽³⁸⁾。

1. 汚染者負担原則の当初の意味

汚染者負担原則（PPP）とは、国際社会共通の原則である。この原則は、ごく簡単に要約すると、「環境を汚染したものがその被害額を負担すべきである」という原則である⁽³⁹⁾。

もう少し詳細に紹介すると、汚染者負担原則とは、「受容可能な状態に環境を保持するための汚染防止費用は、汚染者が負うべきであるとする原則である。これは、元来は1972年に採択されたOECDによる『環境政策の国際経済面に関するガイディング・プリンシプルの理事会勧告』2項～5項に示された原則である。この原則の目的は次の2点にある。第1は、環境汚染という外部不経済に伴う社会的費用を財やサービスのコストに反映させて内部化し、希少な環境資源を効率的に配分することであり（外部不経済の内部化）、第2は、

国際貿易、投資において歪みを生じさせないため、公害防止費用について政府が補助金を払うことを禁止すること（補助金の禁止）である」⁽⁴⁰⁾。しかしこの汚染者負担原則には、2つの制約があることが知られている。「第1は、これは汚染防止費用に対する原則にすぎず、原状回復のような環境復元費用や損害賠償のような被害救済費用を含まない点である。第2は、この原則が最適汚染水準⁽⁴¹⁾（汚染による損害〔環境被害〕と汚染防止費用との合計が最小になる汚染水準）までしか汚染を防除しない（つまり、受容可能な汚染レベルが費用と損害の額によってのみ定まることになる）ことを前提としている点である」⁽⁴²⁾。

2. 「日本型」汚染者負担原則

日本では、上記1.の汚染者負担原則⁽⁴³⁾を独自に発展させて、汚染者負担原則を、被害補償や原状回復などの事後的対策や行政費用なども含めた原則として解釈・主張されてきた。いわゆる「日本型」汚染者負担原則と呼ばれているものである。実際に公害防止事業費事業者負担法や公害健康被害の補償等に関する法律もこのような考え方を具体化した立法だと言われている⁽⁴⁴⁾。この「日本型」汚染者負担原則は、「原因者主義原則」と事実上同じ扱いがされている⁽⁴⁵⁾。このような考え方に対しては、OECDが提唱した「当時は、新しかったPPPの考え方を、従来からある受益者負担や『原因者負担』という枠に無理に押し込めた議論との感が拭えない」とも評されている⁽⁴⁶⁾。しかしながら、公害対策とか環境改善等を実施した場合のことを例として考えてみた場合、いわゆる「受益」を重視した応益負担原則を貫くと、一般に地方公共団体等公権力から行政サービスまたは施設等の「便宜」を直接受けるのは、公害とか環境汚染の「被害者」となってしまう。それでは、汚染者負担ではなく被害者負担となってしまう。よって、「汚染者負担原則」という「応因原理」⁽⁴⁷⁾は環境税の課税根拠としては必要とされるが、依然として残るものとして、この「応因原理」の下では、汚染物質を直接には排出していないが、被害発生に対し間接的かつ構造的に関与する主体などは適用範囲から外れてしまうであろう⁽⁴⁸⁾

という問題点が指摘されている。

3. 特別の利益による汚染者負担原則の根拠づけ

汚染者負担原則を新たな費用負担の原則とせず、既存の受益者負担の枠内で位置づけるものもある。「受益者負担」というものは、財政学によると狭義と広義にわけられ、狭義のものは、事業により特別の利益を受ける者に課されるものであり、「狭義の受益者負担の第3⁽⁴⁹⁾が、原因者負担であり」、「この原因者負担の発展した形態がPPPといわれる汚染者負担」と理解する考え方である。しかし、この議論は、汚染者負担原則を従来からある「受益者負担」の枠に入れ込んだだけであり、汚染者負担原則に独自の意義を見いだしていないとも評される⁽⁵⁰⁾。

そこで、環境税の収入を特定の財源として、一般財源に繰り入れず、総てを環境政策の財源として使う目的税として構成し、「文化環境総合整備目的税としての環境税を唱える」池上 惇氏の議論もある。この議論において考えられている環境税とは、汚染物質の排出量か、枯渇性資源の投入量に比例して課税される新しい目的税であり、文化環境整備の財源となるものと構成されている。この税は、「都市に於ける公共事業の実施にともない、地価の上昇や売上の増加が期待しうる受益者から都市計画税を徴収して、それを都市計画事業の財源の一部にあてるというものである。このような課税方法は、土地や都市環境などを私的に占有して利用する経済主体に対して、都市計画への参加を促進し、費用を分担させる有効な手段であった」都市計画税と類似の性質を有する「特別課徴金 (special assessment)」制度と呼ばれるシステムの延長線上にあるとされており、汚染者負担原則（及び受益者負担）を、環境を汚染するおそれのある資源を用いる技術の利用主体に対して課される、環境改善のための事業によって生じた「特別の利益」によって根拠づけている⁽⁵¹⁾。

4. 汚染者負担原則を「税制の新たな公正課税の原則」と位置づける議論―諸富氏の議論

「環境税は二重の性格をもち、第1に外部不経済を内部化するための政策手段として、第2に社会的共通資本の維持管理に必要となる財源を、環境汚染への寄与に応じて原因者に公正に配分する財源調達手段としての性質をもっている。後者の、公正な費用配分原理としての環境税の機能は、環境政策上の費用負担原則である汚染者負担原則の考え方とも合致している」⁽⁵²⁾。しかしながら、そこで言われている汚染者負担原則の考え方は上記の受益者負担（あるいは応益負担）という考え方を軸とするものよりは広い考え方である⁽⁵³⁾。「資本主義経済の発展にともなって環境破壊・環境汚染が深刻化し・拡大していくとともに、社会的共通資本の劣化・損傷がますます進行する傾向がある。社会的共通資本は、われわれの社会の存立基盤であるから、これが破壊されてしまうと、その上で活動している資本主義経済の基盤もまた破壊されてしまう。したがって、社会的共通資本を適切に維持管理するためには、自然資本を損傷・破壊するような経済活動を制御するために、それに対して環境税を課さなければならない。そうすることが、環境問題の未然防止にもつながるし、また社会的共通資本の維持管理のための財源を調達することにもつながる」。このような時代における「税制の新たな公正課税の原則として、汚染者負担原則を位置づけることである。汚染者負担原則は、これまで狭義の環境政策における費用負担原則であった。しかし、経済政策と環境政策の統合が進み、環境税が社会的共通資本の維持管理手段として本格的に位置づけられることになれば、環境税は、これまでの応能原則、応益原則に匹敵する公正課税原則に基づく税として、税制全体の中で位置づけられることになるだろう」⁽⁵⁴⁾と論じ、社会的共通資本の維持管理に必要となる財源を、環境汚染への寄与に応じて原因者に公正に配分する費用配分原理として汚染者負担原則を考えている。

5. 汚染者負担原則への懷疑－中里氏の議論

執行上の問題⁽⁵⁵⁾を除いても、環境の専門家が汚染者負担原則に基づく課税を強調すればするほど、課税理論上困難なものになってしまうとして疑問を呈するものとして、中里 実氏の議論がある。

そこでの議論は、以下の現状認識を元に行われている。つまり、上記1. から4.でも論じてきたように、少なくとも日本においては、汚染者負担原則はOECDの当初の考え方よりも非常に広いものとされているのは事実であると思われる。そして、日本においては、このように拡大解釈された原則に基づいて温暖化対策税の議論が語られるために、租税法の専門家にとって、環境の専門家による環境税の議論を理解することが難しくなっているという現状認識である。そのような認識の下で、以下の主張がなされることになる。

「温暖化対策税導入推進側がPPPというときには、汚染者から金を徴収した上で、それを環境目的に使うという費用捻出のための課税が当然の原則になっている。そのような目的税は、租税の理論からすると、そう容易に認められないものである」。「租税の世界では、負担能力に応じて課税する場合の負担能力とは、消費、所得、あるいは資産等何か便益を受けている、あるいは財産があるということである。何か悪いことをしているから課税するというのは、課税の理論には原則として存在しない。なぜなら、課税はペナルティーではないからである」⁽⁵⁶⁾。「PPPというのはパニッシュメントとして、引き起こされた害悪に応じて課税するということであるが、課税というものは、原則的に何かについて誰かに制裁を科するために行うわけではない。例えば、法人税は、法人が利益を上げることが良くないことだから課されるわけではない。また、酒税は、酒を飲むことが良くないから、それを抑圧するために課しているわけでは必ずしもない。どちらも、担税力がある（ということは、納税者が何かメリットを得ている）から課されるのである。すると、CO₂を排出することにいかに担税力を見いだすことができるのかが問題となる。これはかなり難しい問題であり、その論理矛盾をどう回避するかということが、PPPを課税の世界に持

ち込む際の出発点になってくるものと思われる」⁽⁵⁷⁾。

仮に、課税において汚染者負担原則を正面に掲げることが正しいとしても、「汚染者とは誰かという問題」⁽⁵⁸⁾と、「汚染者に負担させることが租税の構造上の問題として望ましいかという問題」⁽⁵⁹⁾が残るということになる。最終的には「新税をつくるのであれば一定程度税収を上げることを主要な目的とし、付随的に、その税収をあげる過程で CO₂ の排出量が削減されるようにする（すなわち、政策目的を副次的なものとする）というのが唯一の道ではなかろうか」⁽⁶⁰⁾という指摘に行き着くのである⁽⁶¹⁾。

6. 「グッド減税・バッド課税」の考え方

「環境問題や健康問題に対する人々の関心の高まりや事態の深刻化に対応するため、環境や健康に対して負荷を与えることを税負担を求める根拠とする『グッド減税・バッド課税』（注：グッド減税とは環境や健康によいものには逆に税制上の優遇を与えること）という考え方が示されている」。「税によって社会に益をもたらす特定の品目の普及や使用を促進したり、社会的コストを生じる特定の品目の普及や使用を抑制し、あるいはその社会的コストの一部の負担を求めることは、適当であると考えられる。このような観点に立って、残存する嗜好品やエネルギーに係わる個別間接税は『グッド減税・バッド課税』の考え方に基づいた課税体系に改めるべきである」⁽⁶²⁾。いわゆる「グッド減税・バッド課税」の考え方である⁽⁶³⁾。しかし、何がグッドで、何がバッドであるかは、価値判断が入り、租税政策上の効用はあるのかもしれないが⁽⁶⁴⁾、理論的には、「グッド」とされる物品と「バッド」とされる物品間の中立性を害するといえよう⁽⁶⁵⁾。

上記5.の懐疑論も6.に対する税制側から疑問を踏まえた議論になっている。

7. 小括

環境税は本来、上記のような炭素税を例とすると、その課税標準は環境負荷

を生ずる排出（量）に置かれ、汚染物質を排出すればするほど税負担が増大する仕組みであるはずである。つまり、生産に伴う費用を最小化しようとする企業等は、税負担の増大を嫌って、環境負荷を低減させようとする価格インセンティブに基づいて設計されるはずである⁽⁶⁶⁾。よって、このような費用負担を「税」という形で行う場合、「税」というものは公平性を満たすべきだという考え方を是とするならば、「応能負担」か「応益負担」に基づくべきである。確かに、炭素税導入について、「二酸化炭素の個別特定の排出源が明らかでなく、それが広範囲に渡るならば、“薄く広く”課税することが妥当であることに繋がる（例えば、料金方式について理論的に要求される環境汚染とその原因者（の行為）との間の厳格な因果関係は必要ない）」⁽⁶⁷⁾ので、「税」という制度を用いて環境税を構築するのはし易いであろう。しかしながら、「税」というものは税収目的を有する以上、原因関係なき金銭賦課であり、所得分配上の影響には、税制全体の中で一定の配慮を与えることを無視することはできない⁽⁶⁸⁾。汚染者負担原則（PPP）がそれらを満たすかどうかは、以降の検討とする⁽⁶⁹⁾が、汚染者を「バッド」と仮にしても、汚染者に負担を負わすと、汚染者が汚染をしなくなる方向に行動し、その結果うまくいくと、汚染が減り税収も減るということが、「税」として妥当なのかという点や、特定の業種、さらにその業種の中の特定の事業者に対して、「汚染者」だからということで、多額の税を狙い撃ちして課税することができるのかという点⁽⁷⁰⁾も問題点として指摘できよう。

さらに加えて、そもそも論として、汚染者負担原則を課税原則として正当なものとしても、どのように汚染者を認定して、税の負担者を誰にすべきなのかという問題点⁽⁷¹⁾は残ったままである。例えば、リゾート地で別荘を持っている人と、ずっと古くから細々と藍の染め物をやっていた家族経営の工場があり、そのリゾート地に藍の染め物の排水が流れ込むような場面を想定して、税を誰が負うべきかを考えてみたい。ここで、家族経営の工場に税を負わすと、潰れたり、別荘を持てるほど豊かな人たちとの所得格差が広がることになる。

よってこの場合は、汚染者負担というものを貫くより、リゾート地で別荘を持っている人たちが資金を出し合い、藍の染め物の工場を退かす方が合理的である。汚染者負担原則の場合、絶対正しい神様がいて、汚染者を認定して、「正義」の観点から、「汚染者」とされた方から金銭徴収をすることになるのだが、そのような神様は、どこにもいない⁽⁷²⁾。このような課税方法は、所得税等の時とは異なる。例えば所得税は、(経済的)担税力に基づいて税を課し、「儲けの分け前」をいただくという謙抑の姿勢で臨む。その際に、善悪の価値判断(確かに何が「所得」であるかを判断する際には価値判断が入ってくるが、「経済的価値があるものはすべて所得である」とすると、その価値判断は、最終的に市場に委ねられるものとなる)は、入ってこないのである。

さらに様々な地方公共団体に導入されているいわゆる「森林環境税」⁽⁷³⁾に関して言われている、「参加型税制」なるものまで環境税の課税根拠として主張されもする。例えば、高知県が導入した森林環境税に関して論じられているところでは、「インセンティブ課税でなければ、森林環境保全のための財源調達手段としても機能しない。そしてその費用負担のあり方は応益性の観点からも、応能性の観点からも説明がつかない。そこで登場するのが『参加型税制』というキーワードである」。「税収で何をするのかということも大事だが、税の導入過程で環境資産の保全のあり方をめぐる関心が高まり、討論が行われ、さらに環境資産の保全そのものへ住民参加を保障するような制度的枠組みを持つ税が、『参加型税制』だと定義することができよう」⁽⁷⁴⁾。

上記のような税は、「政策税制(ここでいう政策税制は、ある一定の方向に嚮導・誘導するために、負荷を与える「税」を用いることである)」であるかすら疑問が出る。このような「参加型税制」が環境税の課税根拠として主張されていると、当該森林環境税の徴収金額が少ないので法的な問題にはされてこないが⁽⁷⁵⁾(この点がおそらく一番重要なのであろうが、それは後述する)、理論上、課税の正当化根拠と妥当性を有しているのかどうか、さらなる検討を加える必要があると考える。

(未完)

注

- (1) 租税特別措置法90条の3の2。尚、「地球温暖化対策のための税」は、「広く薄く」負担を求めることで、特定の分野や産業に過重な負担となることを避け、課税の公平性に配慮し、また導入に当たっては、急激な負担増とならないよう、税率を段階的に引き上げることになっている。具体的には、業者の急激な負担を避けるため3段階に分け、原油・石油製品なら1キロリットル当たり2012年10月に250円、2014年4月に250円、2016年4月に260円を上乗せすることになっている（租税特別措置法附則平成24年3月31日法律第16号43条②③）。また、「地球温暖化対策のための税」に関する評価に関しては、諸富 徹「地球温暖化対策税の評価と課題」税経通信66巻2号（2011年）26頁以下参照。
- (2) 「我が国は、温室効果ガスの排出に関して25%削減目標及び80%削減目標を掲げ、自らが積極的に排出削減を行うという強い意思を明らかにし、併せて必要な途上国支援を行いつつ、2013年以降の次期枠組みの構築等を主導的に進め、世界全体での地球温暖化の防止のための取組みの前進に関与することにより、『地球の環境保全に貢献』していく。」「地球温暖化によって我が国の国民生活や社会経済に及ぼされる悪影響や被害を防止・軽減するとともに、国内の積極的な対策・施策の実施により、21世紀の世界の潮流となる環境分野における国際競争力の向上等が図られ、我が国経済が持続的に発展していくことにつながっていくことで、『現在及び将来の国民の健康で文化的な生活の確保に寄与』していくこととなる」。南川秀樹・富安健一郎「地球温暖化対策基本法案－策定の経緯及び主な内容について」自治研究86巻10号（2010年）83-84頁。また、地球温暖化対策の世界の動向に関しては、諸富 徹「地球環境問題の今後の動向と税の位置づけについて」租税研究710号（2008年）42頁以下参照。温暖化の不確実性を含めて論じるものとして、山本隆三『経済学は温暖化を解決できるか』（平凡社新書、2009年）16頁以下参照。
- (3) 石 弘光『環境税とは何か』（岩波新書、1999年）プロローグ ii 頁。
- (4) 諸富 徹『環境税の理論と実際』（有斐閣、2000年）3頁以下。
- (5) その例としては、既存税制のグリーン化、課徴金・料金・負担金などのグリーン化、狭義の環境税の導入によって、所得税、法人税、消費税など、既存税の減税によって環境税収を相殺するよう税収中立的な税制改革を行うことなどが含まれている。諸富・前掲注（4）5-6頁。
- (6) 「経済的手法は、さらに賦課型と助成型に大別することができる。賦課型とは、一定の政策目的基準に達しない者にだけ課税などを行う方法をいう。具体的には、新たな租税を課する方法、現在ある租税を加重する方法（租税重課措置）、租税ではなく原因者負担金を徴収する方法がありうる（これらを以下『環境税・環境課徴金』という）。これに対し、助成型とは、環境負担物質の排出者全員に納税義務を課した上で、一定の政策目的基準に達した者の租税を減免したり（租税優遇措置）または補助金を交付する方法をいう」と述べられている。大塚 直編『地球温暖化をめぐる法政策』（昭和堂、2004年）106頁（岩崎政明執筆）。尚、国家目標実現のための法制度を、実体法的な側面と手続法的な側面に分けて論じるべきことを主張し、経済的手法の具体的な内容を、「国家目標実現の手続法－インセンティブを与える方法の位置づけ」という観点で論じたものとして、中里 実「国家による介入とその手法－国家、市場、法の関係」中山信弘編集代表・中里 実編『政府規制とソフトロー』（有斐閣、

2008年) 15頁以下。

(7) 南川・富安前掲注 (2) 94頁以下。

(8) 前掲・南川・富安注 (2) 94-95頁によると、

- ・その燃焼により二酸化炭素を発生させる化石燃料への課税 (石油石炭税, 揮発油税, 軽油引取税等)
- ・その使用により二酸化炭素を発生させる物への課税 (自動車の車体課税等)
- ・税収の用途が発電所 (二酸化炭素排出量の多いもの, 少ないものの両方が含まれる) の設置の促進である目的税 (電源開発促進税)
- ・その使用により二酸化炭素の発生を増加・減少させる物への法人税, 所得税等の取扱いによる影響 (省エネ・新エネの設備に対する法人税の課税の特例等)。

以上の4つの面を考えているようである。課税の目的や対象が温室効果ガスの排出に直接に関係しているかどうかにかかわらず, 地球温暖化対策に活用する観点からの税制の見直すことが有効であるとしている。

(9) 金子 宏『租税法 (第18版)』(弘文堂, 2013年) 8頁以下。そこでは租税の特色として, ①租税の公益性, ②租税の権力性, ③租税の非対価性, ④租税の一般性, ⑤金銭支払 (物納は例外), の以上5点があげられている。本定義は大島サラリーマン税金訴訟最高裁判決 (最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁) において, ほぼそのまま確認されている。

(10) 水野忠恒『租税法 (第5版)』(有斐閣, 2011年) 32-33頁。

(11) 北村喜宣『環境法 (第2版)』(弘文堂, 2013年) 112頁以下によると, 規制手法には, ①強制手法, ②誘導手法, ③合意手法, ④啓発手法, ⑤事業手法, ⑥調整手法, ⑦計画手法, ⑧情報収集手法, ⑨義務違反に対するサンクション手法, ⑩市民参画手法, ⑪組織整備手法, の, ②の誘導手法には, 経済手法と情報手法がある。その経済手法に属する。

尚, 第4次環境基本計画 (2012年) 26頁以下によると, 環境政策の実施の手法として, ①「直接規制的手法」, ②「枠組規制的手法」, ③市場メカニズムを前提とし, 経済的インセンティブの付与を介して各主体の経済合理性に沿った行動を誘導することによって政策目的を達成しようとする手法である「経済的手法」。補助金, 税制優遇による財政的支援, 課税等による経済的負担を課す方法, 排出量取引, 固定価格買取制度等がある。直接規制や枠組規制を執行することが困難な多数の主体に対して, 市場価格の変化等を通じて環境負荷の低減に有効に働きかける効果がある, ④「自主的取組手法」, ⑤「情報的手法」, ⑥「手続的手法」, があげられている。③がここで該当するものと思われるので, ③のみ詳述した。

[http://www.env.go.jp/policy/kihon_keikaku/plan/plan_4/attach/ca_app.pdf]

(12) 北村喜宣『行政法の実効性確保』(有斐閣, 2008年) 3頁以下。

(13) 大塚 直『環境法 (第3版)』(有斐閣, 2010年) 91頁以下。賦課金制度にはさらに「排出賦課金」, 「利用者賦課金」, 「製品賦課金」, 環境汚染の少ない製品に対する税金を安くし, そうでない製品に対する税金を高くすることにより, 社会から環境汚染をもたらす製品を減らしていくことを目的とする「税率差別制度」などがある。

(14) 大塚・前掲注 (13) 97頁以下。

(15) 京都地判昭和49年5月30日行集25巻5号548頁。

(16) 大塚・前掲注 (13) 98頁以下。中里 実「誘導の手法による公共政策」『岩波講座 現代と法 4 政策と法』(岩波書店, 1998年) 294頁以下。

- (17) 大塚・前掲注 (13) 98頁。
- (18) 尚、大塚・前掲注 (13) 99頁において、関連する環境保全の支出に賦課金収入をあてること（特定財源化すること）が一般に望ましいが、「1990年代後半からのEUの政策として、環境賦課金・税導入の際、社会の受容性を確保するため、既存の税（具体的には社会保険料）の減税を同時に行い『歳入中立』を図ることが提案されているが（雇用の確保と環境保全を同時に達成するとして、『二重の配当』論と呼ばれる）、このような政策を採用したときには、－既存の税の減税が行われているため－環境賦課金・税を特定財源とはしにくいことに注意する必要がある」と述べられている。二重の配当論に関しては、朴 勝俊『環境税制改革の「二重の配当」』（晃洋書房、2009年）73頁以下。
- また、いわゆる「誘導」に関しては、中原茂樹「金銭賦課を手段とする誘導の法的構造および統制」本郷法政紀要3号（1994年）181頁以下も参照のこと。
- (19) その一端として、拙稿「憲法論から見た課税最低限の再構成（二・完）」六甲台論集法学政治学篇48巻1号（2001年）19頁以下。
- (20) 絞殺的性質を有する厳しい租税の例としては、BVerfGE 87, 153, 169. この判決の紹介としては、三木義一「課税最低限と社会給付の統一」税48巻3号（1993年）4頁以下、拙稿・前掲注（19）2頁以下。
- (21) ドイツでは、立法者が嚮導的な効果を主目的として租税立法を行うことが認められており、このような目的をもつものも租税として連邦憲法裁判所において承認されている。これに関しては、水野・前掲注（10）33頁のドイツの議論を紹介した租税の法的定義の箇所を参照。
- (22) 税の負担を感じるにより温暖化対策等の環境配慮の必要性を感じてもらおうアナウンスメント効果も、結果として含まれるであろう。
- (23) 租税立法に環境保護目的といった嚮導目的を取り入れることは、一定の行為を完全に禁圧するといった絞殺的課税の禁止の原則に触れない限り、租税の税収目的機能を損なわせるものではないので、憲法上許されるとも考えられることにもなるであろう。
- (24) 拙稿「課税の限界としての職業の自由」富大経済論集52巻2号（2006年）8頁以下。
- (25) 谷口勢津夫『税法基本講義（第3版）』（弘文堂、2012年）7頁。
- (26) 矢野秀利「環境税と租税原則」税経通信58巻6号（2003年）35頁以下。
- (27) 「課徴金」という用語は暫定的に用いている。課徴金より負担金（賦課金）の方が近い。課徴金という言葉は、確かに財政法3条に規定されているが、他方、課徴金という言葉には、独占禁止法上の、違法な利益を吐き出させるイメージが強い。環境侵害によって違法な利益を吐き出させているとしても、すべて吐き出させるのが良いかどうかは留保したいので、当面両方併記しておきたい。現時点では、「環境賦課金」という言葉が、法的統制を考える際にふさわしいと考える。筆者は、国家権力に課される金銭的義務の総称である「Abgabe」を想定して本論文を執筆している。尚、中原茂樹「誘導手法と行政法体系」塩野 宏先生古稀記念『行政法の発展と変革（上巻）』（有斐閣、2001年）558頁。「ドイツのWirtschaftslenkung」の概念は、広く間接的または非権力的手段をも含むものとして理解され、また現在に至るまで、誘導を目的とする諸手段を特徴づける概念として用いられている。たとえば、誘導のための金銭賦課（租税、料金、分担金等を含む）が⁸Lenkungsabgabe、誘導のための公企業独占が⁸Lenkungsmonopolという概念によっ

て特徴づけられている。その意味で、誘導の仕組みを法的に考察するうえで、ドイツの *Wirtschaftslenkung* に関する議論が参考になると思われる」。加えて、中原・前掲注 (18) 207 頁の注 (12) も参照のこと。

法的カテゴリー分類が、法的統制で有効か否かは、本論文後章で検討を行う。あくまで暫定的な表現である。

- (28) 占部裕典「環境税の法律問題」大塚 直・北村喜宣編『環境法学の挑戦－淡路剛久教授・阿倍泰隆教授還暦記念－』（日本評論社、2002年）115 頁以下。尚、本文で引用した部分に続いて以下のような記述が続く。「課徴金に対しても租税法律主義が及ぶか否かはともかくも、少なくとも課徴金の賦課においても『法律による行政の原理』が及ぶと解すれば、その間に実質的な法的な相違は存しないと思われる。課徴金を形式的に租税法律主義や租税平等主義といった原則の埒外にわざわざおいて議論する必要性は乏しく、課徴金もこれらの原則に基づいて議論をすべきであると思われる」。上記見解は、後続の 6. で論じる旭川市国民健康保険条例事件最高裁判決の内容と一致するものであろう。

また金子・前掲注 (9) 17 頁以下では、次のように論じられている。「公共サービスの内容の複雑化に伴い、特定の範囲の者によって受益されるサービスや、特定の範囲の者によって惹起される行政需要が存在することはたしかであり」、「その費用を一般財源から支出するのは合理的でなく、それらの特定範囲の者に費用を負担させるべきである、という考え方自体は、妥当な場合が少なくない。その意味では、受益者負担金のないし原因者負担金的な租税の存在意義は否定できない」。よって、担税力原理の例外も認められる場合もあり得る旨が述べられている。また中里 実「経済的手法の法的統制に関するメモ (上)」ジュリスト 1042 号 (1994 年) 123 頁では、「規制税をつきつめていって、租税であるための要素としての財政目的を剥奪したものが課徴金 (の一種) ということになろう。」「しかし、実際には、課徴金は、実定法上租税として構成されておらず租税行政庁により徴収されないといった点を除けば、規制税とどれほど本質的な差があるのか疑問である」という指摘がなされている。

- (29) 最大判平成 18 年 3 月 1 日民集 60 巻 2 号 587 頁。

- (30) この租税類似のものに租税法律主義の趣旨が及ぶ根拠を、憲法 83 条の財政民主主義に求めるものと租税法律主義を拡大したものと説く見解がある。詳細な検討は、山本隆司『判例から探求する行政法』（有斐閣、2012 年）25 頁以下になされている。尚、藤谷武史「租税法律主義における租税の意義－旭川市健康保険条例事件」水野忠恒・中里 実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選（第 5 版）』（有斐閣、2011 年）8 頁、田尾亮介「市町村が行う国民健康保険の保険料と憲法 84 条－旭川市国民健康保険条例事件最高裁判決」自治研究 84 巻 1 号 (2008 年) 133 頁以下、小塚真啓「賦課総額及び保険料率の確定を市長に委任する国民健康保険条例の規定が、国民健康保険法 81 条及び憲法 84 条の趣旨に反するものではないとされた事例」法学論叢 165 巻 2 号 (2009 年) 121 頁以下、参照。本判決後、農業共済組合の共済掛金および賦課金にも憲法 84 条の趣旨が及ぶとされた最三小判平成 18 年 3 月 28 日判例時報 1930 号 83 頁がある。

- (31) 藤谷武史「市場介入手段としての租税の制度的特質」金子 宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007 年）20 頁では、以下のように述べられている。「金銭負担とその金銭の使途との間に反対給付性（保険・分担金等）や法的牽連性（原因者負担金・損害填補のための基金等）がある場合には、狭義の『租税』にはあたらないと解される。この場合、憲法 84 条が直接

に適用される可能性は低くなる反面、固有の実体的制約（たとえば最低限の反対給付性の維持）に服することになるし、賦課金収入の使途に関する自由裁量（民主的決定によるものも含め）を行政主体に与えるものでもない。逆に、行政主体が実体的制約を離れ、賦課金収入の使途を事後的に決定しうる（一般財源としての処理）のであれば、それは形式のいかに関わらず『租税』（すなわち憲法84条の適用がある金銭賦課）であると考えられる（したがって、特定の範囲の納税者から徴収し、特定の目的に支出される目的税も、そこに事後的な民主的財政決定が介在する限りは、ここにいう租税であることを妨げない）。このように考えないと、形式上は政策目的を掲げつつ実質的に財政目的を達成する賦課金（たとえば、抑止効果がほとんどない結果として収税のみが得られ、しかもその収入が一般財源に充当されるような環境賦課金を想起せよ）が、容易に憲法84条を潜脱することを認める結果となり、明らかに不都合である」。

(32) 大塚・前掲注 (13) 91頁。尚、同箇所では、税と賦課金を便宜上一括して「賦課金」と呼んでいる。

(33) 藤谷・前掲注 (31) 19頁。

(34) 藤谷武史「環境税と暫定税率－租税法・財政法・行政作用法の交錯領域として」ジュリスト1397号（2010年）33頁の注35）。

(35) 藤谷・前掲注 (34) 32頁以下。とりわけ34頁。環境税が単に「付随的にせよ財政目的を有してしまった（それゆえに所得分配上の影響を及ぼす）環境税の制度設計は、『租税』である以上は税制全体を通じての公平性に対しても何らかの顧慮を窺わせるものでなければならぬはずである」。また、中里 実「経済的手法の法的統制に関するメモ（下）」ジュリスト1045号（1994年）125頁以下では、「平等原則、比例原則、手続的保障」が一般的に重要であろうと指摘され、上記のそれぞれにつき詳細に問題点が論じられている。

(36) 岩崎政明「温暖化対策税の法的性質と制度設計」エネルギー税制をめぐる法的問題班編『エネルギー税制の検討－環境対策の税制を中心として』（日本エネルギー法研究所、2008年）13-14頁。本認識から、同16頁において、温暖化対策税は、フリーライド防止の観点からの課徴金で行うべきという主張につながる。

(37) 諸富・前掲注 (4) 6頁以下。

(38) 北村・前掲注 (11) 56頁以下では、PPPを汚染者支払原則と呼んでいる。また、同56-57頁では以下のような論理が展開されている。

「環境に影響を与える行為をする者」は、どのようなロジックによって法的責任を負うべきであろうか。その質問の前提には、「環境にマイナスの負荷を与える者はその費用を負担すべきである」という認識がある。さらにいえば、「何人にも環境にマイナスの影響を与える権利はない」という認識がある。そうした制約は、あるいは憲法29条2項にいう「公共の福祉」に位置づけられるかもしれない。それが経済活動を規制する法律の基本にあり、「環境に影響を与える行為をする者」に負担を課す法政策が一般的に採用されることになる。

(39) この用語法に対して、用語の混乱を避けるために、費用負担を法的に問題とするときは「原因者負担」の語を用い、特に責任分担を問題とするときには、「原因者主義」の語を用いているものとして、大塚・前掲注 (13) 66頁。本論文では、費用負担の問題しか扱わないので、敢えて「汚染者負担原則」という言葉を用いた。

(40) 大塚・前掲注 (13) 65頁。「もともとPPPは、OECDが1970年代初めに打ち出した国際

貿易における各国の競争条件を均等化するための原則で、必ずしも『応因原理』の具体化ではな」く、環境被害に関する事前的対策費用を対象としていたと指摘するものとして、除本理史『環境被害の責任と費用負担』（有斐閣、2007年）40頁。

(41) 大塚・前掲注（13）66頁によると、「『最適汚染水準』の考え方は、汚染による損害の算定が難しいところから、後に、環境基準等の外的な要請に基づく水準を達成することを目的とする考え方が有力に唱えられるようになってきている」という注釈がついている。

(42) 大塚・前掲注（13）65頁。

(43) 汚染者負担原則の目的にある国際競争上の衡平性の確保等も含めた海外での汚染者負担原則の展開につき、奥 真美「汚染者負担原則（Polluter Pays Principle）」環境法政策学会編『温暖化防止に向けた将来枠組み—環境法の基本原則とポスト2012年への提案』（商事法務、2008年）105頁以下。

(44) 第4次環境基本計画（2012年）25頁では、以下のように述べられている。

「○汚染者負担の原則等

環境保全のための措置に関する費用の配分の基準としては、『汚染者負担の原則』を活用し、環境汚染防止のコストを、価格を通じて市場に反映することで、希少な環境資源の合理的な利用を促進することが重要である。また、我が国の汚染者負担原則は、汚染の修復や被害者救済の費用も含めた正義と公平の原則として議論されてきたという点に留意する必要がある。今後も、事故や操業により生じる環境汚染防止のためのコストを製品、サービス価格に反映させることで、安全性や環境面にも配慮した企業経営、消費行動を促していくことが重要である」。[http://www.env.go.jp/policy/kihon_keikaku/plan/plan_4/attach/ca_app.pdf]

(45) 大塚・前掲注（13）66頁。佐藤 進・関口 浩『財政学入門（改訂版8刷）』（同文館出版、2010年）215頁。

(46) 除本・前掲注（40）43頁。

(47) 除本・前掲注（40）39頁。

(48) 除本・前掲注（40）38頁以下。なお、同40頁において、「『応因原理』を拡張し、環境被害の発生・拡大・放置に関与する諸主体を適用対象として包摂するという考え方もありうるが、それら諸主体の責任は、各々の関与の仕方に応じて多様であるから、一様に『原因者』として扱うのは無理であろう。むしろ、諸主体の責任と関与の多様性を前提とした新しい考え方を構想すべきではないか」と述べ、そのような費用負担原理として「応責原理」を唱えている。また、同199頁以下も参照。

(49) 佐藤・関口・前掲注（45）214頁以下によると、狭義の受益者負担とは、第1が公共事業にともなう特別課徴金、第2が開発者負担制度で、第3が原因者負担（損傷者負担・汚染者負担をふくむ）である。「原因者負担は、特定のものの行為によって公共施設を整備する必要が生じた場合、この費用を原因者（または損傷者）に負担させるものである。バス会社が道路工事費の一部を負担する場合、法定量以上の下水の排水施設を設けた者が、下水道の改築に必要な工事費を負担する場合などがこの例である。

そしてこの原因者負担制度の発展した形態がPPPといわれる汚染者負担であり、これは例えば公害を防止するのに必要な経費を原因者に負担させるものとして、各国の公害法規の中に定着するようになった」。

広義の受益者負担として挙げられているものとしては、第1が目的税、第2が使用料・手

数料，第3が一般に公共料金と呼ばれているものであるとされている。

(50) 除本・前掲注 (40) 43頁。

(51) 池上 惇「財政学－共通特別課徴金としての環境税－」季刊環境研究100号 (1996年) 28頁。

(52) 諸富・前掲注 (4) 29頁以下。さらに同32-33頁では、宇沢の「社会的共通資本の概念に自然環境が含まれることによって、環境とは自然資本を含む社会的共通資本であると定義できるようになった。これは、『外部性』概念とは異なるこの概念の利点である。また、この社会的共通資本概念を用いると、環境汚染とは、社会的共通資本の劣化・損傷であると定義することができる。以上のことから、二重の性格をもつ環境税を社会的共通資本との関わりで次のように統一的に再定義できるだろう。つまり、環境税とは、社会的共通資本の劣化・損傷を未然防止する政策手段（第一定義）であると同時に、その維持管理のための財源調達手段（第二定義）なのである」と述べている。「われわれの社会は、これら社会的共通資本の存在の上に成り立っており、今日これらなしには一日たりとも生活を営むことは不可能である。その上、社会的共通資本は、基本的人権と密接な関わりがあり、その意味でも、社会的共通資本が適切に維持管理されることが必要である」。

以上の認識から、社会的共通資本は一種の公共財であるから、その供給は租税によって賄われる。我々は、社会的共通資本から生み出されるサービスが、無料あるいは低い価格で供給されるために租税を負担しているのであるが、社会的共通資本は私有化されず、各人が自由選択で利用することから混雑状況が生ずる。この場合、社会的共通資本から生じるサービスを効率的に配分するためには、サービス1単位あたりの料金を最適な水準で課す必要がある。これが環境税にあたる、という主張が述べられている。

(53) 諸富・前掲注 (4) 45頁記載の注 (6) の記述を参照のこと。

(54) 諸富・前掲注 (4) 33-34頁。

(55) 中里 実「PPPは、課税の原則となりうるか」エネルギー税制をめぐる法的問題班編『エネルギー税制の検討－環境対策の税制を中心として』（日本エネルギー法研究所，2008年）3頁。「汚染者を見つけ出してそれに対して課税することが困難な場合が存在する」。

(56) 中里・前掲注 (55) 8-9頁。また同9頁以下には、一定の政策目的を強調して金銭を徴収しようというのであれば、租税より課徴金等の方が都合がよいはずであるという指摘がある。

(57) 中里・前掲注 (55) 3頁。さらなる指摘として、「外部不経済の内部化が目的であれば税収は著しく低くとも良いはずだが、環境サイドからは、そうではなく、一定の税収は必ず確保し、それでもって環境目的の支出にあてなければいけないという主張もあり、誘導が目的なのか税収確保が目的なのか、必ずしも明らかではないという点も、話をわかりにくくしている」。中里・前掲注 (55) 9頁。

(58) 中里・前掲注 (55) 9頁にある「産業廃棄物で環境を汚染しているのは、産廃業者なのか、あるいは産業廃棄物を排出している事業者なのか、あるいは事業者を動かしている株主あるいは消費者なのか、よくはわからない。汚染者を特定する原理原則がないのである」という指摘である。

(59) 中里・前掲注 (55) 9頁。「仮に外国から産業廃棄物を日本国内に輸入して処理する場合に、外国にまで県の産廃税の課税が及ぶはずはない。しかし及ばないとPPPに反することになる。外国の排出者には課税できないから、国内の輸入者に課税するとしても、それは

PPPに反することになる」。

- (60) 中里・前掲注 (55) 3頁。教育的効果・アナウンスメント効果も考慮できるであろう。しかしながら、同9-10頁において、環境税は租税ではなく、課徴金等行うべきだが、但し、課徴金等で行う場合でも、財産権の保障と課徴金との関係が問題となると指摘している。結局環境を守るための課徴金であっても、法的正当化の問題は残る。「独禁法の場合は、不当な利得の回収と説明できるが、環境でもそういえるのであろうか」。
- (61) 地方環境税に関して、地方団体トップの意向が反映される傾向が強く、理論的な検討は、環境サイドの考え方が強く反映され、課税の論理については不十分なままにとどまっている場合も少なくなく、課税を受ける者にとっては深刻な問題であろう、という指摘もある。中里・前掲注 (55) 9頁。
- (62) 民主党税制調査会2007年12月26日「民主党税制改革大綱－納税者の立場に立ち『公平・透明・納得』の税制を築く－」3頁, 7頁。<http://www.dpj.or.jp/news/files/071226zeiseitaiko.pdf> 尚、政府税制調査会2009年12月22日「平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確立に向けて～」21頁にも同様の記述がある。<http://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2009/1222zeiseitaikou.pdf>
- (63) 藤谷・前掲注 (34) 28頁にて、「グッド減税・バッド課税」は、外部不経済に着目する課税という意味では「ピグー税」に近い考え方だとされているが、同28頁の注5)で、述べられているように、あくまで「グッド・バッド」というものに基づく「方向付け」の手段だと私見は考える。
- (64) 柴 由花「地方環境税」金子 宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）587頁。「物品間の中立性を阻害しても租税政策から得られる効用が多い場合に限りかかる措置を認めるべきである」。
- (65) 中里 実「法律学的に見た酒税のあり方」エネルギー税制をめぐる法的問題班編『エネルギー税制の検討－環境対策の税制を中心として』（日本エネルギー法研究所、2008年）74頁。「環境の議論で怖いのは、あることは悪いことだからここからいくらととてもよい、それでみんなが助かるならよいのではないか、という極端な議論に走りやすい傾向にあることである。…（中略）…日本で炭素税をかけて、仮に日本の排出量が多少減ったとしても、途上国で大量の排出をすれば地球温暖化は防ぐことはできず、効果はない。しかし、環境税は善であり、排出は悪であるという発想をする人もいる。私は炭素税というのはある程度やむをえないから一定程度は入れてもよいと思うが、しかし、今の原油価格の高騰の中では入れても意味がないとも思う。そこを説得するためには、当たり前だが相当の理論武装が必要なのだが、そういう認識が未だ十分ではない」。

また、EUにおける環境税の新たな潮流－環境税改革（ETR）に検討を加えているものとして、西山由美「EUの環境税制－欧州の環境政策を踏まえて－」村井 正先生喜寿記念論文集刊行委員会編『租税の複合法的構成－村井 正先生喜寿記念論文集』（清文社、2012年）613頁以下がある。その中では、「環境税は従来、環境政策目標を達成するための手段であり、財政目的というより社会目的のものであって、その税収が減少していくことが目標達成の指標であると考えられてきた。しかし昨今、環境税を労働に対する税に代替するものとして位置づける環境税改革（Environment Tax Reform、通常「ETR」と呼ばれる。）が論じられるようになった。

このETRとは、従来のような「良い活動」（労働活動や企業活動や消費活動）に対する課税から、「悪い活動」（環境に負荷を与える経済活動）に対する課税へのシフトを目指すもので、その場合、税収中立と所得再分配機能がとくに重視される。すなわち、このシフトによって税収が減少してはならず、また国民生活に対する著しい逆進効果は回避されなければならない」、という指摘もある。

(66) 柴・前掲注 (64) 591頁以下では、日本でも、「産業廃棄物税、道路規制税が導入されており、汚染者に排出抑制のインセンティブを賦与している。しかし、課税目的が税源の確保におかれているため、納税義務者、税率、徴収方法の制度設計においてインセンティブ効果が減殺されている」と論じられている。

(67) 手塚貴大「環境税の法と政策（一）－ドイツ租税法に見る公共政策実現手段の構築－」広島法学32巻4号（2009年）94頁以下。

(68) 藤谷・前掲注 (34) 35頁以下参照。特に同35頁注45)は示唆に富む指摘である。

「環境税における『汚染者負担原則』は、政策目的の面で汚染者をターゲットにすることが有効であるという意味では有用であるが、（環境税が財政目的を有する『租税』であるために免れることのできない）所得分配上の考慮までも支配すべき基準ではない。環境賦課金との対比における環境税の特徴はむしろ汚染者負担原則を貫徹できないことであるから、誘導作用を考慮して汚染者負担の仕組みを用いつつも、社会的共通資本としての環境の維持管理費用を所得分配上妥当なやり方で誰に分配するかという、租税を介した公共負担の枠組みで問題をとらえる方が、『租税』としての環境税にはむしろ馴染む考え方であると言える」。

(69) 岩崎・前掲注 (36) 15頁以下では、税ではなく、汚染者負担原則に基づき賦課される課徴金として、様々な方法（方策）を詳細に論じている。またドイツでの議論を元に論じているものとして挙げられるのは、手塚貴大「環境税の法と政策（二）－ドイツ租税法に見る公共政策実現手段の構築－」広島法学34巻4号（2011年）120頁以下。「汚染者負担原則は応益負担原則の一亜種であり、その点で、環境税の正当化には有効な視座を提供するものと考えられる」。

(70) 中里 実「地方環境税のあり方について」税57巻1号（2002年）33頁以下。とりわけ34頁。

「租税は、一定の行動を抑圧するための制裁ではないという基本的な点について、私たちは十分に理解しておく必要がある。純粹の環境税は一定の行動を抑圧することのみを目的として課されるものであり、また、その他の環境関連の租税には、中間目的として抑制的要素が入っている。そして、一定の行動を抑圧するための制裁ならば、狙い撃ちしなければ意味がない。しかし、この、一定の行動の抑圧という、租税理論からみた異物が租税法上どの範囲で認められるかについては、慎重な議論が必要なのである」。

(71) 北村・前掲注 (11) 60頁では、環境法的な「汚染者」という概念に関する議論が展開されている。

(72) 勿論、実際は立法者が行うこととなり、広範な立法裁量に委ねられることになるのである。

(73) とりわけ、岩崎政明「地方団体による環境賦課金について－特に森林環境・水資源の保全を目的とする新税の検討－」エネルギー税制をめぐる法的問題班編『エネルギー税制の検討－環境対策の税制を中心として』（日本エネルギー法研究所、2008年）25頁以下。

- (74) 諸富 徹「水源税・森林環境税の検討－既存の課税根拠を超えて－」月刊自治研47巻11号（2005年）50頁以下。本論文では、さらに「参加型税制」の議論を一步進め、森林環境税を「社会関係資本への投資としての地方環境税」という位置づける新しい課税根拠も論じられている。法学的に「参加型税制」を論じたものとしては、柴 由花「緑地保全・緑化と税制の関連－施策誘導と財源の確保」ジュリスト1379号（2009年）112頁。尚、青木宗明「『横浜みどり税』とは何か～森林・水源環境税との類似性と相違点」税64巻2号（2009年）4頁以下も参照。
- (75) 中里 実「森林環境の保全と地方税」月刊自治フォーラム531号（2003年）31頁。

提出年月日：2013年12月9日

